

德勤会计聚焦

租赁准则的未来发展方向



本期简介：

《德勤会计聚焦》是德勤中国发布的一份旨在提供国内外会计发展最新信息及其见解的简讯。希望您通过阅读本简讯能获得有用的信息，同时也热忱欢迎您对《德勤会计聚焦》提出宝贵的意见和建议。本期《德勤会计聚焦》将主要关注国际会计准则理事会最近发布的关于租赁的征求意见稿。

国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）于2010年8月联合发布了《租赁》(Leases)的征求意见稿(ED 09/2010)。鉴于人们认为现行的租赁会计准则过于依赖泾渭分明的界线和主观判断，从而导致经济上相似的交易采用了不同的会计处理，理事会建议消除经营租赁和融资租赁之间的区别，分别引入了针对出租人和承租人的会计处理模式，并且不再允许承租人将租赁作为“资产负债表外融资”处理，而是应对准则范围内的所有租赁合同确认相关的资产和负债。因此，如果征求意见稿中相关建议获得批准，我们可以合理预期从事租赁交易的相关主体的会计处理将会发生重大的变化。

根据财政部关于中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同的路线图，国际财务报告准则的上述变化将来也必然会影响中国租赁准则的发展。因此，及时了解国际财务报告准则的上述变化有助于您未雨绸缪，及早评估其对财务报表的影响并提前做好应对准备。

此外，由于此征求意见稿建议的内容对存在租赁交易的所有企业均会产生重大的影响，因此我们鼓励读者积极向IASB及时提出反馈意见，以使IASB在做出最终的决策时能充分考虑我国的具体情况。您可浏览以下IASB网页取得更多关于此征求意见稿的信息：

英文：<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Leases/ed10/Ed.htm>

如欲了解更多关于国内外会计发展的最新信息，您亦可浏览以下网站：

英文：www.iasplus.com 中文：www.casplus.com

内容

- 有关建议
- 适用范围
- 承租人的会计处理
- 出租人的会计处理
 - 履约义务法
 - 终止确认法
- 售后回租交易
- 转租
- 列报
- 披露
- 递延所得税考虑
- 过渡性规定
- 生效日期
- 示例

例 1: 承租人的会计处理示例

例 2: 出租人的会计处理示例

内容概要

- 征求意见稿中的建议将大大影响承租人和出租人对租赁合同所进行的会计处理。
- 承租人将对所有租赁确认资产和负债——现行《国际会计准则第 17 号》(IAS 17) 承租人会计模式下的经营租赁和“租赁分类”将不复存在。
- 对于当前划分为经营租赁的租赁，租赁费用将由摊销费用和利息费用取代，租赁费总额应于租赁期早期确认。
- 或有租金估计、残值担保和租期选择权罚金将采用预期结果法计入租赁负债。
- 续租期的租金将按照很可能发生的最长租赁期计入租赁负债。
- 如有事实或情况表明将发生重大变动，就需要重新对租赁付款额和续租期进行估计。
- 根据整个标的资产的控制及除了无关紧要的金额以外的全部风险和收益是否已转移给承租人，出租人可根据实际情况，采用履约义务法或终止确认法这两种模式。
- 根据相关建议，识别非租赁部分将变得更为重要。
- 承租人和出租人均需进行广泛披露。
- 建议的过渡性要求不对现有的租赁全面追溯应用，但需对比较期间进行调整。
- 采用相关建议将可能产生重大的递延所得税影响。
- 征求意见截止期为 2010 年 12 月 15 日，正式准则预计于 2011 年 6 月发布。
- 承租人和出租人应开始着手评价相关建议对其财务报表、未来的租赁合同安排、所使用的绩效指标、债务契约、会计政策及信息系统的影响。

有关建议

国际会计准则理事会 (IASB) 和美国财务会计准则委员会 (FASB) 于 2010 年 8 月 17 日联合发布了征求意见稿 ED 09/2010《租赁》。该征求意见稿将消除经营租赁和融资租赁之间的区别，并且引入了针对承租人和出租人的新会计处理模式。承租人不得再将租赁作为“资产负债表外”融资处理，而是应就有关建议范围内的所有租赁确认资产和负债。

自 2006 年该项目进入谅解备忘录以来，IASB 和 FASB 就对租赁会计展开了讨论。很多人认为，现行的租赁会计过于依赖泾渭分明的界限和主观判断，导致经济上相似的交易会计处理却不同。IASB 和 FASB 于 2009 年 3 月发布讨论稿，集中关注租赁会计并决定可同时用于承租人和出租人的会计处理。

征求意见稿指出部分租赁合同不属于准则的适用范围。

适用范围

不属于 ED 范围内的租赁合同包括：(1) 无形资产租赁，(2) 开采或使用矿产、石油、天然气和类似的非再生资源的租赁，(3) 生物资产租赁，及(4) 在租赁开始日¹与租赁期开始日²之间的租赁，如果该等租赁符合《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》对亏损性合同的定义。

观察

在一些司法辖区，土地的租赁期往往很长（如，999 年）。IASB 和 FASB 探讨了土地的长期租赁反映为购买或出售是否更为恰当。IASB 和 FASB 决定，当土地的长期租赁不符合购买或出售标准（如下所述），其与其他租赁并无差异，所以，应属于征求意见稿的范围。

投资性房地产

选择按照《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》(IAS 40) 以公允价值计量投资性房地产的承租人，应在初始计量后按照 IAS 40 计量使用权资产。初始确认后的租赁负债的变动应按照 IAS 40 计入损益。另外，向其他方出租投资性房地产的出租人如果选择根据 IAS 40 以公允价值计量投资性房地产，就无需采用本征求意见稿中的相关建议。对于采用公允价值模式计量的出租人，征求意见稿建议修订 IAS 40，以使投资性房地产的收益可以按直线法于租赁期内予以确认。

购买和出售

被视为购买或出售标的资产的公司不在建议的准则范围内，此类交易应根据现行 IFRS 进行会计处理。如果在期末，合同的一方向另一方转移了：

- 对标的资产的控制，及
- 与整体标的资产相关的、除了无关紧要的金额以外的所有风险或收益，

则该合同就将被视为购买或出售。

征求意见稿指出，如果一项合同在合同期末自动转移了资产的所有权，或者，包括了一项低价购买选择权，并且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使该项选择权，则这项合同通常符合上述标准。但是，主体应考虑所有相关的事实和情况，而不应仅仅基于合同中对交易的描述作出结论。主体的这一结论应在租赁开始日作出，且不可以于期后再重新进行考虑。

观察

标的资产的所有权转移本身并不足以使主体将交易视为购买或出售。要确定交易是否作为购买或出售，除了无关紧要的金额以外的所有风险或收益也应当转移给承租人。虽然征求意见稿未对何谓“无关紧要”作出明确指引，但是这项低界限表明如果出租人向承租人提供保证或担保，或与其分享未来该项资产的出售利润，则交易就可以被视为一项租赁，而不是一项购买或出售（不论所有权是否发生转移）。

¹ 征求意见稿将租赁开始日定义为：租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较早者。

² 征求意见稿将租赁期开始日定义为：承租人有权执行其使用租赁资产的权利的开始日期。

含有已行使购买选择权（认购权）的租赁合同

承租人行使了购买选择权之后的租赁合同将不再属于征求意见稿的范围，因为 IASB 和 FASB 认为选择权的行使终止了租赁，产生了资产的购买。因此，根据现行 IFRS，只有在选择权被行使时，承租人才应将这类合同作为购买进行会计处理，而出租人则应将其作为出售处理。行权价格将不作为租赁付款额，而应计入标的资产的购买成本。

短期租赁

IASB 和 FASB 对承租人和出租人的短期租赁作出了一定的豁免。征求意见稿将“短期租赁”定义为：“从租赁期开始日起，包括了可选择的续租或展期的最长的可能租赁期间为 12 个月或低于 12 个月的租赁”。承租人仍需记录一项使用权资产及相应的负债，但可以以单项租赁为基础，按未折现的租赁付款额计量负债，按未折现的租赁付款额和初始直接费用³之和计量使用权资产。

同时含有租赁和服务部分的合同

如果一项合同同时包含租赁和服务部分，征求意见稿通常不适用于合同中“独立”的服务部分。如果主体或其他主体能够单独出售相同或相似的服务，或者，如果因服务具有可单独区分的功能和利润，从而令主体能够单独将其出售，那么，服务部分就可以被视为独立的部分。

承租人和出租人将按照收入确认的征求意见稿《源于客户合同的收入》中第 50 - 52 段的指引，在独立的服务部分和租赁部分之间分摊合同所规定的租赁款（即，按各部分单独售价的比例）。但是，采用履约义务法的承租人或出租人如果无法在独立的服务及租赁部分之间分摊付款额，则应将整个合同作为租赁。

如果服务部分不能单独区分，采用履约义务法的承租人和出租人应将整个合同作为租赁。但是即使服务部分不独立，采用终止确认法的出租人也应当按合理基础在服务 and 租赁部分之间分摊租赁款。

对于服务部分是否能单独予以区分，应在租赁开始日进行。如果合同规定的租赁款在租赁期开始日后发生变动，主体应确定分别归属于租赁和服务部分的变动金额。如果无法确定，采用与租赁期开始日相同的比例也是可以接受的。

承租人的会计处理

总体模式

承租人的会计处理模式是基于使用权法。租赁期开始时，承租人取得了在指定期间使用一项资产的权利，因而将确认一项反映该权利的资产以及对支付租金的义务确认一项负债。建议的模式与现行租赁的会计模式不同。在现行的模式下，承租人根据租赁条款，确认一项资产和负债（如，资本/融资租赁），或视为待执行合同（如，经营租赁），以此核算其使用租赁资产的权利。

承租人的会计处理模式是基于使用权法，需要确认租赁合同的相关资产和负债。

³ 初始直接费用是指“可直接归属于协商和安排某项租赁的可收回成本，若未进行租赁交易，则不会发生这类费用”。

初始计量

如上所述，承租人会在租赁期内对所有租赁确认一项使用权资产和一项支付租赁款的义务。除短期租赁外，租赁款义务是按承租人增量借款的利率或出租人向承租人收取的费率（如果便于确定）折现后的租赁付款额现值进行初始计量。使用权资产按与租赁负债相同的金额和初始直接费用之和进行初始计量。承租人在对使用权资产和租赁负债进行初始计量时必须考虑的两个主要因素是：（1）租赁期，及（2）租赁款，这两个概念将在下文进行详细讨论。

征求意见稿没有涉及租赁的激励措施（即，出租人因承租人签订租赁协议而向承租人支付的款项）对使用权资产及租赁负债初始计量的影响。

观察

有关建议将会影响主要的绩效指标。资产和负债的增加会导致资产周转率和资本收益率降低，负债/权益比率增加，从而将影响主体的借款能力或偿债能力。

租赁期

根据征求意见稿，租赁期是指“多半会发生的最长可能期间”。主体需通过考虑合同中明确和隐含的续约选择权或提前终止选择权，以及因法律的实施而产生的续约选择权或提前终止选择权，以评估各种可能的租赁期间的概率。征求意见稿列举了承租人在评估各种可能的租赁期间的概率时应考虑的因素，包括：

- 合同因素，比如，租金水平（如，低廉的续租费率）和或有支出（如，提前终止的罚金、残值担保、翻新成本）；
- 非合同因素，比如，租赁物的重大改良、停产成本、安置成本和纳税影响；
- 商业因素，比如，标的资产对承租人经营而言是否至关重要或者性质特殊；以及主体以往的经验或对未来的打算。

观察

现行租赁会计模式要求将“可以合理确定”会行使的续约选择权包括在会计租赁期内。在现行实务中，“可以合理确定”被认为是一个较高的门槛。因此，按照建议模式确定的租赁期可能长于或至少等于按照 IAS 17 确定的会计租赁期。此外，承租人在进行分析时需要仔细考虑所有的续约选择权，包括按待续租，即在合约租赁期末承租人拥有继续按月使用租赁资产的单方面权利。

示例

下列示例改编自征求意见稿，说明在建议的模式下承租人应如何确定租赁期。

承租人签订了一项为期 10 年的不可撤销租赁合同，有两次为期 5 年的续约选择权。基于合同和非合同因素，主体确定各种可能的租赁期的概率如下：

租赁期为 10 年的概率：40%

租赁期为 15 年的概率：30%

租赁期为 20 年的概率：30%

分析

租赁期为 20 年的概率是 30%，租赁期为 15 年的概率是 60%，而租赁期为 10 年的概率是 100%。因此，多半会发生的最长可能期间是 15 年。

租赁付款额

根据有关建议，承租人应采用预期结果法（即，征求意见稿所述的“合理的各种结果现金流量的概率加权平均数现值”）确定租赁期内的应付租赁款。租赁付款额包括估计的或有租金，承租人与出租人之间的残值担保以及在行使租期选择权时向出租人支付的罚金。在确定租赁付款额的现值时，承租人应确定各种合理的可能结果、估计每种结果产生的现金流量的金额和时间、计算现金流量的现值以及各种结果下概率加权现金流量。

征求意见稿还包括有关基于特定指数或比率的或有租金的其他指引。承租人应采用可获得的远期利率确定基于特定指数或比率的预期租赁付款额。如果远期利率无法获取，则应采用现行利率。

虽然在分析一项租赁合同是否反映标的资产的购买或销售时应考虑购买选择权（请参阅前文的范围部分），但是在建议的模式下，如果确定一项合同属于租赁会计指引所述的范围，则购买选择权只有在行权时才予以核算（即，行权价格不应作为租赁付款额的一部分）。

观察

采用预期结果法时需考虑或有租金是对现行租赁会计模式的重大变更。现行租赁会计模式通常将或有租金排除在最低租赁付款额之外。每项租赁的信息可能各不相同，主体需要根据此类信息考虑各种情况和概率，并且重新评估有关估计（见下文的讨论），这项要求可能导致许多主体花费大量的时间和成本。

后续计量和重估

租赁期开始日后，承租人将以摊余成本计量租赁负债，并采用实际利率法确认利息费用。征求意见稿针对使用权资产提供了两种计量方法，即按照《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》（IAS 16）以摊余成本或者公允价值计量。选择以摊余成本计量使用权资产的承租人将按照《国际会计准则第 38 号——无形资产》（IAS 38）在租赁期或者资产使用寿命两者中较短的期间内对资产进行系统地摊销。

观察

与现行经营租赁会计处理不同的是，由于采用实际利率法确认利息费用，相关的租赁费用总额在租赁开始时已确认为一项长期资产。由于在新模式下，当期发生的租赁费用不会再计入期间费用，而是分别作为摊销和利息列报，因此扣除利息、税项、折旧和摊销前利润（EBITDA）将高于采用现行经营租赁会计处理的情况。

如果承租人对（1）不动产、厂场和设备类别中的所有自有资产以及（2）与标的资产所属的不动产、厂场和设备类别相关的所有使用权资产进行重估时，可选择以公允价值减去任何摊销和折旧后的金额计量使用权资产。承租人需要定期对使用权资产进行重估并且按照 IAS 38 在综合收益表内确认任何利得和损失。

承租人应按照《国际会计准则第 36 号》（IAS 36）在每一报告日对使用权资产进行减值评估。

征求意见稿要求，“如有事实或情况表明负债自上一报告期以来发生了重大变化”，则承租人应重新评估负债的账面金额。如有迹象表明租赁期将发生变化，则应调整租赁负债，以反映估计租赁期的变化，并同时相应调整使用权资产。与当期或前期相关的或有租金估计、租期选择权罚金以及残值担保的变动应计入损益。与未来期间相关的变动应调整使用权资产。

承租人不应改变折现率，除非或有租金取决于参考利率，在这种情况下，承租人应根据参考利率的变化修订折现率，并将任何变动计入损益。

观察

承租人应定期评估是否存在与或有租金及租赁期假设相关的新事实或新情况。这一要求对于租赁交易量较大的主体而言可能极具挑战。该要求意味着对现行租赁会计模式的重大变更。尽管主体根据逐项租赁应用租赁会计，但是租赁交易量较大的主体可能需要制定不仅可以遵循征求意见的要求、而且能够在实务中应用此类要求的稳健的会计政策（如，主体可能需要制定引起特定类型租赁资产的会计租赁期变动的典型指标）。

主体的系统可能需要作出重大变更，以便确定和追踪租赁期及或有租金的假设。

此外，由于征求意见稿要求主体应对租赁期及或有租金进行重估，这可能导致财务状况表和综合收益表的波动性增加。

出租人的会计处理

出租人的会计处理模式包括履约义务法和终止确认法。

征求意见稿针对出租人提出了两种会计模式——履约义务法和终止确认法。对特定租赁合同应用哪一种模式取决于出租人是否保留了与标的资产相关的重大风险和收益。保留了与标的资产相关的重大风险或收益的出租人应采用履约义务法；否则，应采用终止确认法。主体应在租赁开始时确定恰当的会计模式，之后不再对采用的会计模式进行评估。

重大风险敞口和收益可能发生在租赁合同的预计期间内（如，由于租赁期内的重大或有租金、续租或停租选择权，或者现行租赁下提供的大量无法区分的服务）或者租赁期后（如，当租赁期与资产使用寿命没有重大关联或者标的资产的价值预期将发生重大变动时）。在此项分析中不考虑承租人的信贷风险。

总而言之，两种会计模式均希望符合出租人的商业模式。商业模式主要是通过积极管理标的资产来产生回报（即，资产风险为主要风险）的出租人应采用履约义务法（如，在资产使用寿命内将其租给多方或者在租赁期末出售资产的出租人）。相反，商业模式是在资产使用寿命内将其租给某一方（即，信贷风险为主要风险）的出租人应采用终止确认法（如，将租赁作为除销售外用以实现商品价值的替代方法的制造商/经销商出租人）。然而，在确定最恰当的会计模式时需要结合所有事实和情况作出谨慎分析。

观察

在建议模式下，目前确认租赁合同预计利润的出租人可能无法确认此项利润。出租人需要确定其在租赁期内和租赁期后因租赁合同而需面临的与标的资产相关的风险敞口和收益的程度。由于在确定恰当的会计模式时并没有明确的标准，因此主体需作出重大判断。

履约义务法

确认

根据履约义务法，出租人应履行允许承租人在租赁期内使用标的资产的义务。因此，在租赁期开始时，出租人应确认一项租赁负债，金额等于按其收取的费率折现的预期租赁付款额的现值。出租人应就其收取租赁款的权利确认一项资产，金额等于租赁付款额（包括出租人发生的初始直接费用）按其收取的费率折现的现值总额。出租人不应终止确认标的资产。

计量

在租赁开始日，应基于采用（如前文所述承租人使用的）预期结果法确定的、多半会发生的最长可能期间，对应收租赁款进行初始确认。承租人提供的或有租金和残值担保应计入应收租赁款。然而，与承租人会计所不同的是，该等金额仅当其能够可靠地计量时才予以记录。对预计需支付的租期选择权罚金的估计也应计入应收租赁款。出租人应采用现成的远期利率或指数确定或有租金，如果无法获取，则应采用取决于某一指数或利率的现行利率或指数。

后续计量

应收租赁款应采用实际利率法以摊余成本进行后续计量。负债应按照承租人对资产的使用模式（如，使用时数或产出单位）进行摊销，如果资产的使用模式无法可靠地确定，则应采用直线法进行摊销。出租人应按照《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）在每一报告日确定应收租赁款是否发生减值。

重新评估

如有事实或情况的变化表明应收租赁款的账面金额发生重大变动，出租人应重新评估账面的应收租赁款。当发生此类变化时，需要重估预计租赁期、或有租金的预期付款额、能够可靠计量的残值担保以及租期选择权罚金。如果相关的租赁负债的履约义务已完成，租赁负债已转回，则重估租赁付款额的相应变动应计入损益；否则，应调整租赁负债。如有因调整而导致负债变为负数的部分应计入损益。

出租人不得因租赁期的变化或者应付或有租金的金额不同而改变折现率，除非或有租金取决于参考利率，在这种情况下，出租人应根据参考利率的变化修改折现率。

终止确认法

根据终止确认法，出租人应在租赁期开始时履行向承租人交付资产的履约义务。出租人应就其收取租金付款的权利确认一项资产。标的资产中代表出租人未转让权利的那部分账面金额，应从财务状况表中移出并且重分类为剩余资产。此外，在租赁期开始日，出租人应按照租赁付款额的现值确认租赁收益，并按照终止确认的那部分资产的成本确认租赁费用。此类金额如在出租人日常经营活动中产生，则应归类为收入和销售成本。

观察

由于对或有租金、残值担保及租赁合同其他要素所建议的处理方法不同，因此采用终止确认法的租赁合同在终止确认标的资产相关部分时所确认的利润金额与根据现行融资租赁会计模式下出租人确认的金额可能有所不同。

计量

应收租赁款应以按出租人向承租人收取的费率折现的租赁付款额现值，加上出租人发生的任何初始直接费用后的金额计量。租赁期、或有租金、残值担保以及租期选择权罚金的计量与履约义务法相同。

标的资产的终止确认部分应在租赁开始日按如下方式计算：

$(\text{应收租赁款权利的公允价值} / \text{标的资产的公允价值}) \times \text{标的资产的账面金额}$

未终止确认的标的资产余下部分应重分类为剩余资产。

后续计量

出租人应采用实际利率法以摊余成本计量应收租赁款。除非租赁期发生变更或者资产发生减值，否则剩余资产不予计量。出租人应按照 IAS 39 在每一报告日确定应收租赁款是否发生减值以及按照 IAS 36 确定剩余资产是否发生减值。

重新评估

如有任何新事实或新情况表明收取租赁款的权利发生重大变化，出租人应在每一报告期间重估预计的租赁付款额（包括租赁期、或有租金、租期选择权罚金以及残值担保）。如果对租赁期的重估导致剩余资产发生变动，则应将变动分摊至终止确认的权利和剩余资产，并相应调整剩余资产的账面金额。或有租金、能够可靠计量的残值担保以及租期选择权罚金的相关变动应计入损益。

如同履约义务法，出租人不得因租赁期或者应付或有租金的变化而改变折现率，除非或有租金取决于参考利率，在这种情况下，出租人应根据参考利率的变化修改折现率。

售后回租交易

主体可能签订多份合同，向另一方转让资产后再将其租回。如果这些合同是“在同一时间或接近同一时间内签订、作为具有同一商业目标的一揽子合同进行商议，且同时或连续执行”，则其应被共同视为一项“售后回租交易”。根据征求意见稿，如果该交易符合售后回租交易的标准，且满足销售的条件（即，标的资产的控制及除了无关紧要的金额以外的所有相关的风险和收益均已转移），出让方应遵循其他适用的国际财务报告准则将该交易作为销售核算，并遵循对承租人的建议指引，核算使用权资产和租赁付款义务。相应地，受让方应遵循其他适用的国际财务报告准则，将该交易作为购买核算，并按照履约义务法核算租赁。

征求意见稿列出了通常不作为购买和销售会计处理的条件。如果该交易并非一项销售或购买，出让方应将合同作为融资核算并将收取的金额确认为一项金融负债，而受让方应遵循适用的国际财务报告准则，将支付的金额确认为应收账款。

如果购买或销售的对价或租赁付款额并非以公允价值计量，出让方应

- (1) 调整使用权资产以反映现行市场利率，以及
- (2) 根据租赁合同条款所规定的租赁付款额现值与基于现行市场利率的租赁付款额现值之间的差额调整利得或损失。

受让方应调整标的资产的账面金额以及按照履约义务法确认的租赁负债，以反映针对该租赁合同下租赁付款额的现行市场利率。

观察

建议的售后回租处理是对 IAS 17 下的现行会计处理的重大变更。根据征求意见稿，出售一项资产再将其回租的主体在确认一项销售之前，需要仔细考虑其对标的资产的持续参与。征求意见稿中所列举的、可以不作为售后回租会计处理的多项条件，在现行实务中一般没有考虑到。

转租

主体可能向出租人租赁一项资产，然后将同一资产租赁给另一方（通常称为“转租”）。该主体是向原出租人租赁资产的承租人，同时也是将同一标的资产转租给分租承租人的中间出租人。根据征求意见稿，中间出租人应按照承租人模式核算原租赁产生的资产和负债，并按照出租人模式核算因转租产生的资产和负债。由于出租人对租赁付款额的计量存在可靠性门槛，而承租人的计量则没有，因此这可能导致原租赁与转租的计量出现差异。

列报

承租人

承租人应在不动产、厂场和设备或投资性房地产中列报使用权资产，但应与承租人其他自有的非租赁资产分开列报。租赁负债应与其他金融负债分开列报。利息和摊销费用在记入损益和在附注中披露时，都应与其他利息和摊销费用分开列报。现金的支付应在现金流量表中划分为一项单独的筹资活动。

观察

租赁款的支付在现金流量表中应作为筹资活动的现金流出处理。经营租赁租金在现时是作为经营活动的现金流出。因此，对于当前划分为经营租赁的租赁，根据征求意见稿列报的经营活动现金流量将高于在现行模式下列报的金额。

出租人——履约义务法

出租人在财务状况表中以总额列报标的资产、应收租赁款以及租赁负债，并将此类项目的总和作为一项租赁净资产或租赁净负债列报。转租的中间出租人应将原租赁下的租赁负债与转租产生的其他资产和负债分开列报，并在财务状况表中以总额列报使用权资产、转租的应收租赁款以及租赁负债，并将此类项目的总和作为一项租赁净资产或租赁净负债列报。出租人应在损益中单独列报应收租赁款产生的利息收益、对履约义务的履行产生的租赁收益，以及折旧费用。如采用直接法编制现金流量表，应将现金流入与经营活动产生的其他现金流量分开列报；如采用间接法，则应将应收租赁款的变动与其他经营性应收账款分开列报。

出租人——终止确认法

出租人应将应收租赁款与其他金融资产分开列报。剩余资产应在不动产、厂场和设备中单独列报。转租产生的应收租赁款和剩余资产应与其他应收租赁款和剩余资产予以区分。根据出租人的商业模式，在损益中可以总额或净额作为单独的项目列示。如果出租人的商业模式是基于融资的目的运用租赁安排，出租人应以净额列示收益和费用。然而，将租赁作为销售商品的替代方法的制造商和经销商，应将收益和费用总额作为收入和销售成本列报。此外，出租人应将其租赁资产产生的利息收益与其他利息收益分开列报。

出租人对其收到租赁款的现金流量的列报各不相同，这取决于其采用直接法还是间接法列报现金流量。如采用直接法，应将收到的现金与经营活动产生的其他现金流量分开列报；如采用间接法，应将应收租赁款的变动与其他经营性应收账款分开列报。

披露

征求意见稿要求出租人和承租人进行广泛的披露。

征求意见稿将大大地增加了与租赁安排相关的披露要求。主体应披露“识别和解释财务报表中确认的源自租赁的金额”以及“描述租赁如何影响主体未来现金流量的金额、时间和不确定性”的定量和定性信息。披露须作进一步的细分，以使所提供的信息对财务报表使用者而言是有用的。

除其他内容外，披露还应包括对或有租金条款的描述、续租选择权、残值担保以及有关选择权、或有租金、残值担保及折现率相关假设和判断的变动的信息。征求意见稿还要求承租人和出租人提供与租赁安排相关的资产和负债的期初与期末余额的调节表。

递延所得税考虑

采用相关建议可能对承租人产生重大的递延所得税影响。承租人需要仔细考虑其特定司法管辖区内的税法，以及税务机关针对此类建议所作出的任何变更。例如，税法可能会根据有关建议进行修订，以便出于税务目的对租赁进行会计处理（即，税法遵循公认会计原则（GAAP））；税法可能会修订以引入一项新的方法；或者不进行任何修订。在初始确认时，使用权资产和租赁负债的计税基础与账面金额之间可能会产生暂时性差异。《国际会计准则第12号——所得税》（IAS 12）一般要求针对所有暂时性差异确认递延所得税。然而，该要求存在一项例外情况，即（企业合并以外的）资产或负债的初始确认产生的暂时性差异，如果在交易时既不影响会计利润也不影响应税利润（所得税亏损），则不确认递延所得税（通常称为“初始确认豁免”）。判断存在暂时性差异的承租人需要考虑初始确认豁免是否适用。由于有关建议自生效日期起对所有未到期租赁均构成影响，因此主体需谨记在首次采用最终的准则时，要考虑相关的递延所得税影响。

过渡性规定

在首次采用日，所有未到期租赁均应遵循新的租赁会计准则的规定。征求意见稿要求承租人和出租人在主体采用最终准则的第一份财务报表中列报的首个比较期期初，使用简化追溯法应用新模式的规定。

承租人应确认一项“按承租人在首次采用日的增量借款利率折现的剩余租赁付款额现值计量”的负债，并根据任何减值的情况相应确认一项使用权资产。使用权资产应作调整以反映预付或应计的租赁款。按照 IAS 17 划分为融资租赁且不包括选择权、或有租金、租期选择权罚金或残值担保的租赁，则无需进行调整。短期租赁应按照前文讨论的征求意见稿的要求予以确认。

对于采用履约义务法的租赁合同，出租人应根据任何减值的情况，确认一项“按租赁开始日确定的租赁收取费率折现的剩余租赁付款额现值计量”的租赁收款权利，并相应确认一项租赁负债。出租人还应根据任何减值的情况，以折旧后的成本重述此前终止确认的标的资产，视同该资产从未被终止确认。

对于采用终止确认法的租赁合同，出租人应根据任何减值的情况，确认一项“按租赁开始日确定的租赁收取费率折现的剩余租赁付款额现值计量”的租赁收款权利。出租人还应确认一项以首次采用日的公允价值计量的剩余资产。

观察

建议的过渡性规定不允许任何现有的租赁继续使用原来的会计处理。尽管预期新租赁准则的生效日期不会早于2013年1月1日，签订了长期租赁合同的出租人和承租人均需要考虑建议的规则对现有租赁的潜在影响，及其如何改变未来的租赁安排。此外，生效日期并不一定反映主体需准备采用新规则的时间，因为过渡性规定指出，主体应在财务报表中列报的首个比较期期初采用新规则。因此，主体现在即开始考虑有关建议对其财务报表可能构成的影响十分重要。主体还应考虑是否需要调整租赁安排、绩效指标、债务契约以及系统作出变更。对于主要的利益相关方的培训也是需要的。

生效日期

征求意见稿截止期为 2010 年 12 月 15 日，正式准则预计将于 2011 年 6 月发布。征求意见稿并未对生效日期作出规定。理事会计划在考虑其收到的有关征求意见稿的意见以及明年预期将完成的所有其他联合项目之后再确定生效日期。

示例

下列示例旨在通过较为简单的例子来说明对有关建议的应用。根据事实和情况的不同，下列计算在实务中可能更为复杂。

例 1：承租人的会计处理示例

主体签订了出租办公大楼内的零售店铺的租赁合同。租赁期为十年，不可撤消，可续租两次，每次续租 5 年。根据协议，每年的租赁付款额为 CU2,000,000 加上每年总收入的 2% 的额外或有租金。主体的增量借款利率为 8%。协议并不包括购买选择权或残值担保。

租赁期

计量使用权资产的第一步是确定租赁期。主体根据合同因素、租赁物改良及过往续租记录确定各种概率。由于多半会发生的最长可能期间为 15 年，因此选定租赁期为 15 年。

	两次续租 5 年	一次续租 5 年	不续租
租赁期	20 年	15 年	10 年
概率	45%	35%	20%
累计概率	45%	80%	100%

下一步是确定 15 年租赁期的租赁付款额，以确定预计租赁期内的预期租赁付款额。下述情况是基于主体对未来 15 年内合理的可能发生的结果和估计收入的预测。

预计或有租金

	结果 1 持续收入	结果 2 收入增长 5%/年	结果 3 收入增长 8%/年	结果 4 收入下降 2%/年	合计
15 年收入 (假设第 1 年为 CU10,000,000)	150,000,000	215,785,636	271,521,139	130,715,449	
或有租金总额	3,000,000	4,315,713	4,315,713	2,614,309	
现值	1,711,896	2,297,568	2,777,778	1,534,344	
概率	40%	25%	25%	10%	
	684,758	574,391	694,444	153,434	2,107,027

于租赁期开始日确认的使用权资产和负债总额如下。该金额是基于租赁期、或有租金（见上表）以及每年租赁付款额计算得出。

使用权资产/负债

或有租金	2,107,027
每年租赁付款额 (15年按每年 CU2,000,000 计算的现值)	17,118,957
使用权资产/负债总额	19,225,984

在租赁期开始日，主体应确认一项使用权资产和金额为 CU 19,225,984 的租赁负债。

第一年末的会计分录

在第一年末，实际的收入是 CU11,000,000（即：超出了上述承租人预计的第1年收入 CU1,000,000）。如果主体在12月31日支付租赁款，那么应作如下分录：（假设期间影响忽略不计）

	借	贷
租赁负债（实际利率法）	661,921	
利息费用	1,538,079	
摊销费用（直线法）	1,281,732	
额外费用 ⁴ （CU 1,000,000 * 2%）	20,000	
现金		2,220,000
使用权资产		1,281,732

由于实际收入高于初始估计，主体应将与此年度相关的额外或有租金计入损益。此外，主体还需要重新考虑其对未来收入的估计。如果对未来收入和未来或有租金的估计作出调整，则应同时调整使用权资产和负债。

下表是对该项租赁协议第一年在（1）建议的使用权法和（2）现行经营租赁会计下，对损益影响的比较。在建议的方法下，费用应作为前付费用处理；因此，租赁前几年确认的费用将高于现行经营租赁会计下确认的金额。

利润表比较：第1年

	建议的会计处理	现行会计处理
摊销费用	1,281,732	
利息费用	1,538,079	
或有租金 ⁵	20,000	220,000
租金付款 - 费用		2,000,000
合计	2,839,811	2,220,000

⁴ 征求意见稿并未规定是否应将或有租金的当期调整产生的额外费用划分为额外利息费用或额外摊销费用。

⁵ 征求意见稿并未规定是否应将或有租金的当期调整产生的额外费用划分为额外利息费用或额外摊销费用。

例 2：出租人的会计处理示例

以下示例旨在比较履约义务法与现行经营租赁指引下对损益的影响。示例还说明了(1)履约义务法(2)终止确认法(3)现行经营租赁指引下的会计分录。示例并非要说明如何区分出租人应采用履约义务法或是终止确认法。

一家设备制造商向客户提供租赁选择权。租赁期为五年，不可撤销，并且没有续约选择权或残值担保。年租金为 CU7,800。设备正常价格为 CU35,000，成本为 CU25,000。租赁期末时的估计价值为 CU5,667。出租人向承租人收取的折现费率为 8%。

履约义务法和现行经营租赁指引下对出租人损益的年度影响比较如下：

对出租人损益的影响

	履约义务法	现行经营租赁会计
租赁开始	-	-
第 1 年	4,853	3,933
第 2 年	4,429	3,933
第 3 年	3,970	3,933
第 4 年	3,474	3,933
第 5 年	2,939	3,933
合计	19,665	19,665

(1) 终止确认法; (2) 履约义务法; (3) 现行经营租赁指引下的会计分录如下：

	终止确认法	履约义务法	现行经营租赁会计
租赁期开始日的会计分录			
租赁应收账款	31,143 ¹	31,143	
销售成本	22,245 ²		
标的资产	(22,245)		
收入	(31,143)		
租赁负债		(31,143)	
对账户余额的影响 (借/贷)			
第 1 年			
现金	7,800	7,800	7,800
租赁负债		6,229 ³	
折旧费用		3,867 ⁴	3,867
累计折旧		(3,867)	(3,867)
利息收入	(2,491) ⁵	(2,491)	
应收租赁款	(5,309)	(5,309)	
租赁负债的摊销		(6,229)	
租赁收入			(7,800)

	终止确认法	履约义务法	现行经营租赁会计
第 2 年			
现金	7,800	7,800	7,800
租赁负债		6,229	
折旧费用		3,867	3,867
累计折旧		(3,867)	(3,867)
利息收入	(2,067)	(2,067)	
应收租赁款	(5,733)	(5,733)	
租赁负债的摊销		(6,229)	
租赁收入			(7,800)
第 3 年			
现金	7,800	7,800	7,800
租赁负债		6,229	
折旧费用		3,867	3,867
累计折旧		(3,867)	(3,867)
利息收入	(1,608)	(1,608)	
应收租赁款	(6,192)	(6,192)	
租赁负债的摊销		(6,229)	
租赁收入			(7,800)
第 4 年			
现金	7,800	7,800	7,800
租赁负债		6,229	
折旧费用		3,867	3,867
累计折旧		(3,867)	(3,867)
利息收入	(1,113)	(1,113)	
应收租赁款	(6,687)	(6,687)	
租赁负债的摊销		(6,229)	
租赁收入			(7,800)
第 5 年			
现金	7,800	7,800	7,800
租赁负债		6,229	
折旧费用		3,867	3,867
累计折旧		(3,867)	(3,867)
利息收入	(578)	(578)	
应收租赁款	(7,222)	(7,222)	
租赁负债的摊销		(6,229)	
租赁收入			(7,800)

1 应收租赁款是年租金按 8% 折现后的现值(CU7,800)。

2 销售成本等于终止确认的资产，即，以应收款的公允价值/正常售价 x 成本 (CU31,143/ CU35,000 x CU25,000) 计算而得的账面价值的分摊。

3 租赁负债在 5 年内按直线法摊销 (CU31,143/5= CU6,229) 。

4 标的资产计提折旧，从而使五年后的价值与租赁期结束时的残值一致。注意，该金额不一定等于按终止确认法计算的剩余资产。

5 利息收入用 8% 的折现率按实际利率法计算。

德勤中国业务的联络详情

北京

德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城德勤大楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

重庆

德勤咨询(重庆)有限公司
中国重庆市渝中区青年路38号
重庆国贸中心13楼10-12单元
邮政编码：400010
电话：+86 23 6310 6206
传真：+86 23 6310 6170

大连

德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所
中国大连市中山路147号
森茂大厦1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297

广州

德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码：510620
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0119 / 0121

杭州

德勤商务咨询(杭州)有限公司
中国杭州市教工路18号
欧美中心企业国际A区605室
邮政编码：310013
电话：+86 571 2811 1900
传真：+86 571 2811 1904

香港特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一座35楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

澳门特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033

南京

德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所
中国深圳市深南东路5001
华润大厦13楼
邮政编码：518010
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186

苏州

德勤商务咨询(上海)有限公司
苏州分公司
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6289 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

武汉

德勤咨询(上海)有限公司
武汉办事处
中国武汉市建设大道568号
新世界国贸大38层02号
邮政编码：430022
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032

厦门

德勤咨询(上海)有限公司
厦门办事处
中国厦门市思明区鹭江路8号
国际银行大厦26楼E单元
邮政编码：361001
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司, 以下称“德勤有限公司”), 以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 140 个国家, 凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识, 协助客户在全球各地取得商业成功。德勤约 170,000 名专业人士致力于追求卓越, 树立典范。

关于德勤中国

在中国, 我们通过德勤·关黄陈方会计师行和德勤华永会计师事务所有限公司, 以及其下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行及德勤华永会计师事务所有限公司共同为德勤有限公司的成员所。

德勤中国是中国大陆及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一, 共拥有逾 8,000 名员工分布于包括北京、重庆、大连、广州、杭州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津、武汉和厦门在内的 14 个城市。

早在 1917 年, 我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持, 为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验, 并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港, 我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含资料乃一般性资讯, 故此, 并不构成德勤有限公司、德勤全球服务有限公司、德勤全球服务控股有限公司、德勤全球社团组织、其任何成员所或上述其关联机构 (统称为“德勤网络”) 提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务, 读者亦不应依赖本文件中的资讯作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。